

DOI: <http://DOI.ORG/10.370.75/BAL.2022.04.03>

Ролята на коментара към модела на ОИСР на данъчна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане в българското данъчно право

The Role of the Commentary to the Oecd Model
Tax Convention on Income and on Capital
in the Bulgarian Tax Law

Стойчо Дулевски¹

SUMMARY

The current article aims to outline the role of the Commentary to the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital as an interpretative tool in Bulgarian tax case law. Divergent approaches both from the Bulgarian National Revenue Agency and the Bulgarian Supreme Administrative Court constitute divergent practices that, in author's opinion, may lead to controversial and sometimes not fair tax treatment. According to the author, it is recommendable that the competent Bulgarian authorities apply a unified approach to this issue.

¹ Гл.ас. г-р Стойчо Дулевски, катедра „Публичноправни науки“, ЮФ на УНСС, e-mail: sdulevski@unwe.bg; (Stoycho Dulevski, JD is Chief Assistant Professor, Department of Public-Legal Studies, Faculty of Law, UNWE, e-mail: sdulevski@unwe.bg).

KEY WORDS

Double Tax Treaties; OECD Commentary; CITA; Dynamic and Static Approach

Увод

Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) представляват международни двустранни споразумения, сключени между две държави, в областта на преките данъци. Тяхното прилагане е гарант за справедливото данъчно третиране при трансграничните взаимоотношения. Това обуславя и надлежното им интерпретиране, което да ограничи възможностите за неяснота и двусмислие. Като най-типичен и един от най-значимите тълкувателни механизми може да се определи Коментарът² към Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото (МСИДДО).

Въпреки че към момента на публикуването на настоящата статия България не е държава – членка на ОИСР, в своята практика Върховният административен съд (ВАС) и Националната агенция за приходите (НАП) се уповават на отделни параграфи от Коментара. През годините са публикувани различни версии на МСИДДО³, които целят да отразят динамичните промени в световната икономика. Това рефлектира и върху съответните промени в Коментара. Не е изрично очертано обаче коя негова версия може да се определи като универсална при решаването на казусите в българското данъчно право. Това може да доведе до възможността за противоречието му и дори до субективно прилагане от страна на компетентните органи.

² Налице са два Коментара – на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) и на Организацията на обединените нации (ООН). От значение за настоящия труд е по-скоро извеждането на национални препоръки относно надлежното му използване при практически казуси в българското данъчно право. Ето защо авторът ще използва обобщения израз *Коментара* при излагането на съжденията си.

³ Напр. през 2000, 2008, 2010, 2014.

В някои случаи се прилага най-новият вариант, като се изхожда от неговата актуалност спрямо съвременните менгенции. В други – се взема предвид този, който е бил актуален при сключването на съответната СИДДО. Обикновено това е по-стара негова версия, която понякога може да е на няколко десетилетия. Налице са и хипотези на преpraщане към Коментара, без изрично да се посочи коя точно версия е съблюдавана.

Различните позиции относно приложението на Коментара обуславят нуждата от надлежно разяснение за неговата роля в българското данъчно право.

I. Значение на Коментара съгласно МСИДДО

Въпросът за ролята на Коментара е бил многократно обект на дискусия в международната данъчна доктрина⁴. Специално внимание относно неговата роля е обърнато и от ОИСР в §8 – 29 от МСИДДО от 2017 г. Параграф 28 извежда общото разбиране, че „за всеки член от Конвенцията има подробен коментар, който има за цел да илюстрира или тълкува нейните разпоредби“⁵. Поглед за всеобхватност на тълкуването на всички разпоредби представлява своеобразно

⁴ Виж например M. Lang, and F. Brugger. The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, *Australian Tax Forum* 23 (2008), pp. 95 – 108; U. Linderfalk, and M. Hilling. The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law. *Nordic Tax Journal* 40 (2015) pp. 34 – 59 (DOI: 10.1515/ntaxj-2015-0003); A. de Alba. Spanish Supreme Court to Settle on Dynamic Interpretation of Tax Treaties. *Kluwer International Tax Blog* Feb. 4 (2019) [online] <https://kluwertaxblog.com/2019/02/04/spanish-supreme-court-to-settle-on-dynamic-interpretation-of-tax-treaties/> [Access 26.02.2023]; J. Heinrich, and H. Moritz. Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation* 40 (4) (2000), 148, 149; Geringer, S., Implications of the OECD MTC Commentary's dynamic interpretation in ECJ case law: the OECD as EU legislator? A. Hultqvist and J. Lindholm (eds.). *The Power to Tax in Europe*. Oxford, Hart Publishing, 2023, forthcoming).

⁵ Неофициален авторски превод на: „For each article in the Convention, there is a detailed Commentary that is intended to illustrate or interpret its provisions“.

показателство за значението на Коментара. Очертани са двете основни неговии функции – да „илюстрира или тълкува“. Според автора използваната от ОИСП алтернативност не е задължителна във всички случаи. Налице са множество разпоредби, където е видна тяхната кумулация. По-скоро ОИСП откроява многообразните проявления при прилагането на Коментара. Това може да се определи като симбиоза между теорията и практиката и изгражда една по-пълна представа за съответната разпоредба. Прави впечатление, че е използван изразът „детайлен“, който поражда разбирането, че ОИСП се стреми да изведе един всеобхватен анализ. Регулярното добавяне на нови параграфи демонстрира именно това нейно желание.

Параграф 29 от МСИДДО очертава още няколко важни момента относно същността на Коментара⁶. Първо, разписано е кои са лицата, отговарящи за създаването му – експерти, назначени от правителствата на съответните държави членки. Авторът споделя позицията, че Коментарът представлява по-скоро труд на приходната администрация и не отразява възгледите на националния законодател⁷. Като аргумент може да се посочи §29.1. Ето защо неговата роля трудно може да се инкорпорира по законодателен ред. Нещо повече – нормотворецът е възможно дори да има различна позиция, като изхожда от вътрешните особености на съответната държава.

Второ, уточнено е, че той не представлява анекс или някакво подобно приложение към самите СИДДО от държавите членки. По този начин се разграничава правната същност

⁶ Неофициален авторски превод: „Въпреки че Коментарите не са предназначени да бъдат приложени по какъвто и да е начин към конвенциите, подписани от държавите членки, които за разлика от Модела, са правно обвързващи международни инструменти, те въпреки това могат да бъдат да бъдат от голяма полза при прилагането и тълкуването на конвенциите и по-специално при уреждането на всякакви спорове“ (Although the Commentaries are not designed to be annexed in any manner to the conventions signed by member countries, which unlike the Model are legally binding international instruments, they can nevertheless be of great assistance in the application and interpretation of the conventions and, in particular, in the settlement of any disputes).

⁷ De Alba (2019).

между него и СИДДО. Неговата функция е по-скоро за надлежното интерпретиране на последните и е необвързваща.

Трето, изрично е уточнено, че Коментарът не е част от м.нар. „правно обвързващи международни инструменти“ (legally binding international instruments). Това рефлектира и върху неговата същност като незагължително средство за тълкуване на СИДДО (м.нар. *soft law*). Интересно би било, ако някоя държава все пак го признава като равностоен на нормативните източници. В този случай това би следвало да бъде уредено по надлежния законодателен ред.

Друг любопитен аспект е, че ОИСП изрично посочва държавите членки при очертаването на същността му. *Per argumentum a contrario* се пита важат ли тези договори и за трети страни, в това число и България. В конкретния случай авторът приема, че щом страна се позовава на МСИДДО при сключването на СИДДО, то Коментарът е приложим за нея.

Погобно виждане е в пряка връзка с четвъртия важен момент, засегнат в §29 са от „голяма помощ при прилагането и тълкуването на конвенциите и по-специално при уреждането на евентуални спорове“. Авторът е на мнение, че при „спор“ следва да се прилага разширително тълкуване, което включва както международните, така и националните процедури за разрешаването му.

Параграфи 29.2 и 29.3 още веднъж подчертават значимостта на Коментара, но от гледна точка на данъкоплатците и на съдилищата. По този начин ОИСП обхваща трите основни страни при един данъчен казус – данъкоплатците, компетентния орган и съда.

Видно от §§33 – 36, ОИСП акцентира на приложимостта на новата версия като удачен вариант⁸. По този начин се застъпва разбирането, че актуалните към момента на сключването версии допринасят за по-голяма правна сигурност.

Може да се обобщи, че Коментарът е с ключово значение при интерпретирането на СИДДО. От една страна, той не задължава дословното му съблюдаване и стои в унисон и със спазването на държавния суверенитет в областта на преките данъци. От друга, възможността държавата сама да

⁸ В. Arnold. The Interpretation of Tax Treaties: Looking to the Future. *Bulletin for International Taxation – IBFD* 11/12 (75) (2021), p. 666.

определя приложното му поле крие и редица рискове особено ако тя няма ясно изразена позиция по тази материя. Предизвикателен би бил случаят, когато гържавите, които сключват СИДДО, са на различни позиции по прилагането му.

II. „Динамичен“ и „статичен“ подход на Коментара

Както беше отбелязано в началото на настоящата статия, налице са два основни подхода за прилагането на Коментара. Първият е т.нар. „динамичен подход“ при ползването му. Той отразява новите изменения, заложиени в неговата последна версия. Това обаче може да не съответства на намеренията на страните при сключването на СИДДО, освен ако те не съвпадат с годината на най-актуалната версия. Положителното при него е, че той е в унисон с политическите, икономическите и юридическите изменения в обществените отношения⁹.

Втората хипотеза е т.нар. „статичен подход“, който не взема предвид последните промени. При него от значение е съобразяването с годината на сключване на СИДДО между двете гържави. От теоретична гледна точка, той е и по-предпочитаният от редица автори¹⁰. Като аргумент в подкрепа на това може да се посочи, че той гарантира правна сигурност¹¹. По отношение на този втори подход са налице и по-умерени виждания, които допускат да се приложи статичният подход по изключение.¹² Като пример Ланг и Бругер посочват случаите, когато проектодокументите на ОИСР за нов Коментар са били предварително известни на страните при преговорите им. Никъде не е указано обаче, че те трябва да се съобразят напълно с новостите. Не е и напълно ясно дали това може да се възприеме като единственото възможно изключение за прилагането на динамичния подход. Дори и при

⁹ Geringer (2023).

¹⁰ Lang, Brugger (2008), p. 107.

¹¹ Geringer (2023).

¹² Lang, Brugger (2008), p. 107.

тази хипотеза авторът приема, че може да се говори за „полудинамичен“ вариант, защото той се прилага само в определени случаи. Предвид неокончателността на проектодокументите, е възможно освен това и тяхна последваща промяна, което отново да рефлектира на намеренията на страните.

И двата подхода имат своите положителни и отрицателни аспекти. Съблюдаването на някой от тях е в зависимост от позицията на съответната държава. Във връзка с изложените доводи мнозинството автори застъпват по-скоро идеята за статичния подход. Това обаче не може да се абсолютизира, най-малкото защото България няма окончателна позиция по този въпрос. Динамичните и променящите се данъчни политики обуславят по-гъвкав подход за надлежно интерпретиране на СИДДО.

III. Ключови моменти при прилагането на Коментара

Налице са множество ключови моменти при определянето кой подход е по-удачен от българска гледна точка. Първият е, че България все още не е членка на ОИСР, но е в процес на присъединяване. Остава неясно дали това ще рефлектира на позицията относно прилагането на Коментара. Вторият аспект е от какво точно естество е промяната. Тук най-общо могат да се обособят две основни хипотези: във връзка с текстовото изменение на конкретна разпоредба от МСИДДО или чрез изменения на някои примери в Коментара. Според автора това води до различни ефекти.

При първата хипотеза може изцяло или отчасти да се промени първоначалната воля на страните при сключване на СИДДО. Това би следвало да рефлектира и на надлежното тълкуване. По-любопитен е случаят, когато текстът е променен в МСИДДО, но не и в СИДДО. В този случай авторът е на мнение, че не следва да се взема предвид новата версия МСИДДО. Ако страните желаят да я приложат, то е необходимо да извършат надлежните действия.

По-спорен е въпросът за наличието на нови хипотези в Коментара, които отразяват последната версия на МСИДДО.

Те, както може да са в пряка връзка със съответната разпорежба в конкретната СИДДО, така може и да разглеждат изцяло нови и нерегламентирани случаи. Тогава от значение е вътрешната практика на гържавата и каква е тяхната цел.

Третият важен аспект е доколко намеренията на страните при сключването на СИДДО следва да се вземат предвид по отношение на Коментара. Налице е нюанс между намеренията при преговорите и самите писмени разпоредби на СИДДО. Двете са взаимно свързани и често се припокриват, но са видни и някои различия между тях. Самото намерение е първата, необходима фаза, в която по-скоро е налице субективният елемент. Обективното проявление намира своята реализация след писменото сключване на СИДДО. Понякога обаче са налице компромиси между някоя от страните, които небинаги отразяват действителната първоначална воля. Макар и на пръв поглед този момент да изглежда незначителен, то в определени хипотези той може да бъде меродавен при прилагането на Коментара. Може да се обобщи, че намерението е едно многопластово понятие, което в определени случаи е възможно да доведе до различни хипотези.

Като четвърто следва да се посочи съотношението на Преамбюла на СИДДО спрямо Коментара. Възниква въпрос, ако се приеме, че страните са уговорили СИДДО съгласно МСИДДО, то може ли да се твърди, че динамичният подход е угаден вариант в случаите на умишлена злоупотреба посредством използването на статичния метод. Тъй като няма ясно изразена позиция за тяхната взаимовръзка, то трудно може да се изведе и еднозначен отговор. Според автора, ако основната идея на страните при договаряне на СИДДО е избягването на двойното данъчно не/облагане, то коя версия на Коментара ще е приложимата е от последващо значение. Това представлява по-скоро частна хипотеза.

Не на последно място интерес представлява случаят при сключването на последващ протокол. Той е неизменна част от вече сключената СИДДО, но променя някои нейни разпоредби по определен начин. Тук отново би възникнал въпросът за приложимата версия при различие с първоначално приетата при сключването на самата СИДДО. Според автора по-угодно е да се приложи последната, предвид новата позиция

на договарящите се страни. Тя, както отразява действителното им намерение, би била в унисон и със съответните менгенции. Споделя се мнението, че от значение е какво точно се интерпретира посредством Коментара – самата воля на страните или действителното значение на понятията. В първия случай водещ би бил по-скоро статичният подход, докато за втория е по-удачно да се съблюдава динамичният.

IV. Практика на ВАС и НАП

За да се направят обобщения и да се изведат бъдещи препоръки за българското ганъчно право, е необходимо и да се проследи по-новата практика на НАП и ВАС.

Прави впечатление, че приходната администрация по-скоро се придържа към динамичния подход. Аргументи за това могат да се намерят в редица писма на НАП, където се прави препращане към най-новата версия на МСИДДО от 2017 г.¹³ Налице са обаче и указания, които не я съблюдават, а се уповават на релевантната версия за съответната СИДДО¹⁴. Като аргумент за подобно виждане са посочени чл. 31, ал. 2, б. „б“ и чл. 32 от Виенската конвенция за правото на договори. Съществува и практика, в която не се посочва изрично точната версия, но пък се прави препратка към друг документ на ОИСР¹⁵. Тъй като той е във връзка с COVID-19, може да се предположи, че в този случай НАП съблюдава отново динамичния подход, прилагайки последната версия. Видно от по-новата практика на приходната администрация, не може категорично да се заключи, че е налице едностранна позиция. В мнозинството от случаи се съблюдава най-новата версия, като се изхожда от актуалната ситуация.

ВАС също използва Коментара като надлежно тълкувателно средство в своите аргументи. В немалка част от тях

¹³ Вж. например Изх. № 26-В-362#2/10.06.2021 г., Изх. № 26-У-11/17.10.2018 г., Изх. № М-94-С-1050 1/09.12.2021 г.

¹⁴ Изх. № 26-Ф-397/12.05.2022 г.

¹⁵ Изх. № М-26-П-10/20.04.2021 г.

обаче не е упомената точно коя версия¹⁶. Дори и да се възприеме тезата, че може да се направи сравнение на номерацията на параграфите в различните версии, авторът приема подобен подход за рискован. Трудно може да се спогели и хипотезата, че това е поради технически пропуск. Още по-трудно може да се заключи кой Коментар е водещ за ВАС и съответно не е възможно да се направи съпоставка с позицията на НАП. По този начин се поражда рискът от прилагането на различни версии от приходните органи и от съдилищата. Това би довело и до противоречива практика.

Може да се обобщи, че е налице разнопосочен подход при използването на Коментара в българското данъчно право. Това обуславя необходимостта от една обща за НАП и ВАС и добре аргументирана окончателна позиция.

V. Възможни решения за прилагането на Коментара в българското данъчно право

Според автора разгледаният в т. IV от настоящата статия подход крие редица рискове, което рефлектира и в противоречивата практика. Особено предизвикателно е да се прецени конкретната позиция на НАП или ВАС, когато не фигурира съответната година на Коментара.

Трябва да се изясни какви обаче са възможните варианти през призмата на българското данъчно право. Отговорът зависи от това на кого е поверена тази задача.

Според автора най-удачната опция е изготвянето на становище от НАП. Като повод за подобна идея може да се посочи редът съгласно Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) за прилагане на СИДДО и последващите действия за установяване на не/наличие на основания от приходната администрация. Като се изхожда от богатата ѝ практика,

¹⁶ Виж например Решение № 5144 от 08.04.2019 г. по агм. г. № 14796/2018; Решение № 6293 от 28.05.2020 г. по агм. г. № 293/2020; Решение № 7170 от 11.06.2020 г. по агм. г. № 3257/2020; Решение № 7586 от 23.06.2021 г. по агм. г. № 1404/2021.

може да се заключи, че тя е компетентна да избегне едностранен отговор.

Възможно ли е съществуването на втора опция и по-конкретно – възможно ли е инициуването на тълкувателно решение? На първо място, следва да се помисли дали действително е налице противоречива практика в различните решения на съдилищата. Вигно от анализираниите решения, не може да се даде категоричен отговор. Липсата на изрично препращане към съответната версия на Коментара предполага възможността за разнопосочни мнения.

Дори и да се възприеме разбирането за различни съждения, следващият дискуссионен момент е дали тя е надлежна препоставка за инициуването на тълкувателно дело. Съгласно трайната практика то се образува във връзка с противоречието прилагане на правна норма¹⁷. В конкретния случай Коментарът не е част от законодателството, а метод за тълкуването на СИДДО. На пръв поглед изглежда, че не е налице правна норма, която да се прилага противоречиво от съдилищата. Дали обаче това е необорим довод да се отрече тази възможност?

Ако се приеме по-широкото разбиране за (правна) норма¹⁸, то като че ли е допустимо да се разглежда и този вариант като възможно решение. В тази връзка остава отворен въпросът дали е допустимо инициуването на тълкувателно дело за норма на поведение, която не е правна, но спомага за надлежното прилагане на вътрешното законодателство. За да се даде надлежен отговор, компетентните съдилища следва да преосмислят практиката си и при противоречие да очертаят удачен подход.

¹⁷ ТР № 6 от 10.12.2008 г. по тълк. г. № 4/2008 г. на ВАС; ТР № 4 от 06.02.2018 г. по тълк. г. № 4/2017 г. на ВКС, ОСНК, ТР № 1 от 24.01.2022 г. по т. г. № 1/2018 г. на ВКС, ОСНК; Решение № 73 от 13.06.2016 г. по з. г. № 1014/2016 г. на ВКС, 2-ро гр. о.; Решение № 7305 от 04.06.2018 г. по а. г. № 1241/2018 на ВАС.

¹⁸ Например като правило за поведение при надлежното ганъчно третиране на ганъкоплатците; коректив за прилагане на международни договори, които са част от вътрешното правило съгласно чл. 5, ал. 4 от Конституцията на Република България.

С приемането на Многостранната конвенция за промяна на данъчните спогодби (MLI)¹⁹ от България се даде надлежен отговор за приложимата версия на Коментара (най-новата от 2017 г.). Прилагането на MLI в България за данък при източника е в сила от 2023 г., а за корпоративен данък – от 2024 г. Следва да се отбележи, че не всички СИДДО, сключени от България, попадат в обхвата на MLI²⁰. Ето защо въпросът за приложимата версия на Коментара ще продължи да бъде актуален.

Заклучение

За автора най-важното по отношение на прилагането на Коментара е изграждането на единна позиция на НАП и ВАС. Въз основа на този кратък анализ може да се приеме, че всеки от подходите има своите положителни и отрицателни белези. Отговорът на въпроса кои са преобладаващи зависи от националната данъчна политика по този въпрос.

Въз основа на позицията на ОИСП, както и на по-новата и преобладаваща практика на НАП и ВАС, се вижда, че динамичният подход е по-удачният вариант. Той е в унисон както със съвременните потребности, така и с най-новия Преамбюл в МСИДДО от 2017 г.

¹⁹ Повече за MLI вж. в И. Антонов. *Многостранна конвенция за промяна на данъчните спогодби*. TITA (е-платформа), Актуално към 01.10.2022 г. [online] <https://www.tita.bg/free/siddo/827> [Access 26.02.2023]: „MLI е многостранен международен договор, който се прилага паралелно със съществуващите двустранни данъчни спогодби, като променя начинът, по който те се прилагат. ...Многостранната конвенция постига унифициране на част от данъчните правила, като въвежда т.нар. минимален стандарт (правила, които задължително трябва да бъдат приети), като в същото време дава възможност за гъвкавост на държавите, предлагайки им избор от различни опции и резерви. Всяка държава, в зависимост от своите потребности и възможности, може да реши степеня, до която иска да прилага MLI“.

²⁰ Това са Малта, Финландия, Нидерландия, Германия, Швейцария и Узбекистан.

Въпросът каква ще бъде последващата българска практика по тази материя остава отворен. Значимостта на СИДДО и гарантирането на справедливото данъчно облагане обуславят нуждата от официална позиция от компетентните органи. Практиката ще покаже дали ще се стигне до изясняване на приложимата версия на Коментара в българското данъчно право или всичко ще продължава да зависи от гледната точка на компетентния орган спрямо всеки отделен казус.

Цитирани източници

Arnold, B. The Interpretation of Tax Treaties: Looking to the Future. *Bulletin for International Taxation – IBFD* 11/12 (75) (2021), p. 666.

De Alba, A. Spanish Supreme Court to Settle on Dynamic Interpretation of Tax Treaties. *Kluwer International Tax Blog* 02.04 (2019) [online] <https://kluwertaxblog.com/2019/02/04/spanish-supreme-court-to-settle-on-dynamic-interpretation-of-tax-treaties/> [Accessed 26.02.2023].

Geringer, S. Implications of the OECD MTC Commentary's dynamic interpretation in ECJ case law: the OECD as EU legislator? A. Hultqvist and J. Lindholm (eds.). *The Power to Tax in Europe*. Oxford, Hart Publishing, 2023, forthcoming).

Heinrich, J. and H. Moritz. Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation* 40 (4) (2000), 148, 149.

Lang, M., and Brugger, F. The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation. *Australian Tax Forum* 23 (2008), pp. 95 – 108 [online]: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/langbruggeraustralianforum_95ff.pdf [Accessed 26.02. 2023].

Linderfalk, U. and Hilling, M. The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law. *Nordic Tax Journal* 40 (2015) pp. 34 – 59 (DOI: 10.1515/ntaxj-2015-0003) [Accessed 26.02.2023].

Антонов, И. *Многостранна конвенция за промяна на данъчните спогодби*. ТИТА (е-платформа). Актуално към 01.10.2022 г.

[online] <https://www.tita.bg/free/siddo/827> (Antonov, I. *Mногостранина конвенция за промяна на даначните спогодби*. ТИТА (e-platforma). Aktualno kam 01.10.2022 g. [online] <https://www.tita.bg/free/siddo/827> [Посемено 26.02.2023]).